

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO AGRONEGÓCIO

CURITIBA
2017

ÁLVARO GONÇALVES DOS SANTOS

TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO AGRONEGÓCIO

Trabalho apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Ambiental no curso de pós-graduação em Direito Ambiental, Departamento de Economia Rural e Extensão, Setor de Ciências Agrárias da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Dra. Ana Maria Jara Botton Faria
Co-orientadora: Ma. Jaqueline de Paula Heimann

CURITIBA
2017

AGRADECIMENTOS

À Professora Dr^a. Ana Maria Jara Botton Faria, por suas orientações sempre precisas e dotadas de sabedoria.

À Professora co-orientadora Jaqueline Heimann pela compreensão, paciência e auxílio.

RESUMO

A Constituição Federal alberga em seu texto normativo uma série de princípios ambientais e tributários, os quais podem ser concretizados de forma dialética a fim de induzir práticas ambientalmente adequadas através de instrumentos fiscais. A mesma norma também traz como uma de suas garantias o direito à alimentação, assegurado, de forma direta e indireta, pelos instrumentos de política agrícola e pela sagrada função social do imóvel rural. É imprescindível conscientizar o produtor rural a continuar produzindo alimentos, porém, desde que seja de maneira sustentável, garantindo também às futuras gerações o acesso aos recursos naturais. A título de fiel da balança, alude-se a possibilidade jurídica de se utilizar a tributação ambientalmente orientada, como instrumento indutor da atividade agrária, capaz de internalizar-lhe os custos ambientais, e, mais do que isso, conscientizar produtores e consumidores acerca da imprescindibilidade de se proteger o ambiente. Não se pode olvidar a importância do Agronegócio para a economia brasileira, inclusive, em virtude dos tributos incidentes nas diversas cadeias produtivas, aptos não só a arrecadar divisas ao Estado, como também a servirem de veículos da extrafiscalidade socioambiental. Outrossim, deve-se lembrar da sua importância social para a segurança alimentar global e nacional, produzindo, ainda, fibras e bioenergia. De outro lado, como feixe de atividades produtivas, “antes, dentro e depois da porteira”, todas, de inegáveis impactos ao meio ambiente, o Agronegócio incluindo, aí, a atividade rural, não pode ficar adstrito ao princípio do desenvolvimento sustentável, cujo mote consiste na conciliação entre produção eficiente e uso racional dos recursos naturais.

Palavras chaves: Direito Ambiental. Direito Tributário. Direito Agrário. Agronegócio. Extrafiscalidade. Atividade rural. Meio ambiente.

ABSTRACT

The Federal Constitution contains in its normative text a series of environmental and tributary principles, which can be realized in a dialectical way in order to induce environmentally appropriate practices through fiscal instruments. The same rule also includes as one of its guarantees the right to food, directly and indirectly guaranteed by the instruments of agricultural policy and the sacred social function of rural property. It is imperative to make rural producers aware of the fact that they continue to produce food, however, provided that it is sustainable, also guaranteeing future generations access to natural resources. As a creditor of the balance, there is a legal possibility of using environmentally oriented taxation as an inducing tool for agrarian activity, capable of internalizing environmental costs, and, more importantly, making producers and consumers aware of Essential to protect the environment. One can not forget the importance of Agribusiness for the Brazilian economy, including, due to the taxes levied in the various productive chains, able not only to collect foreign exchange to the State, but also to serve as vehicles of socio-environmental extra-fiscal. In addition, it must be remembered of its social importance for global and national food security, also producing fiber and bioenergy. On the other hand, as a bundle of productive activities, "before, inside and after the gate", all of undeniable impacts on the environment, Agribusiness including rural activity can not be attached to the principle of sustainable development. Mote is the reconciliation between efficient production and rational use of natural resources.

Keywords: Environmental Law. Tax law. Agrarian Law. Agribusiness. Extrafiscalidade. Rural activity. Environment.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
1.1	OBJETIVOS	7
1.1.1	Geral	7
1.1.2	Específicos.....	7
2	RESULTADOS E DISCUSSÃO	8
2.1	MEIO AMBIENTE, TRIBUTAÇÃO E ATIVIDADE AGRÁRIA: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	8
2.2	FUNÇÃO EXTRAFISCAL, TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.....	17
2.3	TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO AGRONEGÓCIO..	24
3	CONCLUSÃO.....	36
4	REFERÊNCIAS	39

1 INTRODUÇÃO

Não se pode negar a pujança do Agronegócio para a economia brasileira, nem a sua importância para a segurança alimentar global. Como feixe de atividades “antes, dentro e depois da porteira”, também não é possível ignorar que todas geram inegáveis impactos ao meio ambiente. Dentro desse sistema produtivo interligado, destaca-se a principal engrenagem, que faz girar todas as demais: a produção rural, seja familiar ou empresarial, cuja vocação consiste em alimentar o Mundo. Mas, como se desincumbir dessa sagrada missão, sem esgotar por completo os recursos naturais, como a terra, a flora, a fauna e a água, imprescindíveis à continuidade da produção?

O produtor rural precisa se conscientizar da importância de se produzir de forma sustentável, garantindo que seus filhos, um dia, assumam as rédeas do negócio e tenham condições, também do ponto de vista ambiental, de continuar o legado deixado. A principal forma de se alcançar essa conscientização, sem dúvida, consiste na educação ambiental contínua e qualificada. Todavia, este valiosíssimo instrumento demora um tempo considerável para conseguir se sedimentar na mentalidade das pessoas.

O endurecimento das normas jurídicas de proteção ambiental, sobretudo as penais, poderia contribuir, em médio prazo, à conscientização. Mais do que isso, a efetiva aplicação daquelas já existentes geraria o estímulo de certeza de que condutas lesivas ao meio ambiente não são toleradas. O aperfeiçoamento e efetivação das normas de comando-e-controle também são métodos a favor da sensibilização da questão ambiental, ainda que seus resultados não sejam tão imediatos. No entanto, o meio ambiente não pode mais esperar. É preciso agir hoje, agora, o quanto antes!

Como, então, alcançar a tão almejada consciência ambiental por parte do produtor rural, de forma célere e eficaz? Conciliar a produtividade e a preocupação com meio ambiente? O presente trabalho acredita que nada é tão eficiente quanto à utilização da tributação ambientalmente orientada, como instrumento indutor da atividade agrária sustentável, capaz de internalizar-lhe os custos ambientais, e, ao mesmo tempo, sensibilizar produtores e consumidores acerca da

imprescindibilidade da proteção ao ambiente em que se vive, também para as futuras gerações.

Na primeira parte do trabalho, serão examinados os princípios constitucionais relacionados ao meio ambiente, a tributação e a atividade rural. Adiante, se expõe as funções que o legislador pode imprimir na norma tributária, o conceito de tributação ambiental e, ainda, espécies tributárias capazes de produzir reflexos na defesa do ambiente. Na última etapa, analisar-se-á a tributação da atividade agropecuária sob a perspectiva ambiental, se debruçando sobre a possibilidade de induzir o comportamento do produtor rural a produzir de forma sustentável através de instrumentos tributários afeitos ao Imposto Territorial Rural – ITR e ao Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias, para, ao final, examinar o disposto no artigo 41, do Novo Código Florestal.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Geral

Analisar os princípios constitucionais que gravitam em torno da ordem econômica e da proteção ao meio ambiente, de forma direcionada ao Agronegócio, vislumbrando-se a possibilidade de utilização da tributação ambientalmente orientada na atividade agropecuária, induzindo práticas que conciliem produtividade e preservação ambiental.

1.1.2 Específicos

Discorrer sobre os princípios constitucionais mais importantes relacionados ao meio ambiente, a tributação e a atividade agrária. Expor as funções da norma tributária, conceituar a tributação ambiental e, ainda, a maior parte das espécies tributárias aptas a produzirem reflexos na defesa do meio ambiente. Examinar a tributação incidente no agronegócio, principalmente, os aspectos ambientais do ITR e a utilização do ICMS, e, por último, analisar o Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente trazido pelo Código Florestal.

2 RESULTADOS E DISCUSSÃO

2.1 MEIO AMBIENTE, TRIBUTAÇÃO E ATIVIDADE AGRÁRIA: PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Desde a Conferência de Estocolmo em 1972 até hoje, se passaram mais de quarenta anos daquele que foi considerado o principal marco histórico da conscientização ambiental a nível planetário. A mensagem que, de lá pra cá, veio se arraigando na mente dos indivíduos, organizações e países, está num processo contínuo de aceitação: o ser humano finalmente está se dando conta que é uma minúscula parte integrante de um todo maior, mera célula de um gigantesco organismo.

Nesta perspectiva, os países que despertaram para a questão criaram uma série de instrumentos normativos, a fim de, quem sabe, estancar a gangrena da devastação ambiental sem freios. No Brasil não foi diferente. A Lei 6.938 de 1.981 instituiu a Política Nacional do Meio Ambiente no intuito de preservar, melhorar e recuperar a qualidade ambiental e, ao mesmo tempo, garantir condições ao desenvolvimento socioeconômico e proteger a dignidade humana.

Em 1.988, a Constituição Federal consagrou, de uma vez por todas, em seu artigo 225, *caput*, o meio ambiente e a sua proteção. O Texto Maior garantiu a todos, presentes e futuras gerações, o direito ao ambiente ecologicamente equilibrado, reconhecendo-o, de forma enfática, como bem de uso comum do povo, e, mais importante ainda, vinculou-o, como diz Milaré (2013, p. 258), “como extensão ao direito à vida”.

Essa proclamação do constituinte identificou, em nosso Ordenamento, o meio ambiente sadio como integrante da categoria de direitos fundamentais, isto é, como valor supremo de todos, não só em nosso território, como no restante do Globo, merecedor, portanto, da máxima atenção do Estado Brasileiro. Em outras palavras, enxergou nesse direito de terceira dimensão verdadeiro postulado universal, irreduzível e inato à condição de ser humano. Após esse importante reconhecimento, resta, agora, exigir e buscar sua plena efetividade, como assevera Norberto Bobbio (2004, p. 09).

Além dessa confirmação, a Constituição consagrou como um de seus postulados axiológicos o desenvolvimento sustentável. O artigo 170 dispõe que a ordem econômica visa garantir a existência digna, pautando-se, dentre outras diretrizes, pela defesa do meio ambiente. Daí surge a necessidade premente em se buscar o ponto de equilíbrio entre o desenvolvimento social, o crescimento econômico e o equilíbrio ambiental, numa sincronizada justaposição entre ecologia e economia.

Esta última se responsabiliza por gerir recursos escassos em contraposição a satisfação das necessidades vertiginosamente crescentes; enquanto a primeira se dedica a relação contínua e permanente entre os seres vivos e o meio em que estão inseridos. Partindo dessa concepção, pode-se definir o princípio do desenvolvimento sustentável como a exigência em se atender às demandas atuais, sem comprometer as gerações futuras, numa relação de mútua assistência entre a Economia e o Ambiente. (FIORILLO, 2015, p. 83)

A atividade agropecuária, a título ilustrativo, seja ela familiar ou empresarial, por estar intimamente relacionada a segurança alimentar possui inegável importância social, já que nada mais caótico do que uma multidão de famintos. De outro giro, mostra-se essencial para a economia de nosso país, por ser responsável por aproximadamente 1/4 do PIB nacional, segundo dados do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada - CEPEA (USP, 2017). Em que pese sua importância nesses dois aspectos, não pode simplesmente olvidar seus impactos ambientais. Por isto, deverá buscar, sempre, tecnologias e alternativas capazes de racionalizar a utilização dos recursos naturais. Em última análise, se curvar ao princípio do desenvolvimento sustentável.

Deve-se ressaltar, ainda, que o Texto Constitucional, em seu artigo 225, § 3º, também se preocupou em responsabilizar aqueles agentes cujas atividades sejam degradadoras do ambiente natural, precisamente ao dispor que "as condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados".

Além dessa tríplice imputação, extrai-se desse dispositivo, de forma implícita, o princípio do poluidor-pagador, também colocado no artigo 4º, da Lei 9.938/1981. Bessa Antunes assim o introduz:

O reconhecimento de que o mercado nem sempre age tão livremente como supõe a teoria econômica, principalmente pela ampla utilização de subsídios ambientais, a saber, por práticas econômicas que são utilizadas em detrimento da qualidade ambiental e que diminuem artificialmente preços de produtos e serviços, fez com que se estabelecesse o chamado Princípio do Poluidor Pagador. (ANTUNES, 2016, p. 55)

Esse postulado valorativo baseia-se, sobretudo, na natureza redistributiva do Direito Ambiental, inspirando-se na doutrina econômica de que todos os custos, ainda que externos, devem integrar o processo produtivo, de modo que deverão ser açambarcados e atribuídos ao empreendedor cuja atividade gerá-los. Por exemplo, a poluição provocada pela queimada da palha da cana, no processo de colheita sem mecanização, a época em que tal prática ainda não era proibida, deveria ser computada como custo social, quantificada monetariamente e atribuída na conta, de forma justa, ao produtor ou agroindústria.

Deve-se ressaltar, contudo, que isto não concede o direito de pagar para poluir, mas, sim, responsabilizar onerosamente aquele que extrapolou níveis aceitáveis de degradação, previamente estabelecidos através de subsídios técnicos, internalizando o que antes não era contabilizado ou, sequer, lembrado. Esse princípio parte da premissa de que o agente econômico que auferir lucros deve responder pelas consequências negativas geradas à sociedade em virtude do desempenho de sua atividade.

Sua concretização se dá, principalmente, através de instrumentos econômicos afeitos ao mercado como meios regulatórios, em contraposição ao tradicional modelo de comando-e-controle. Aquele que, mediante sua atividade produtiva, poluir ou deteriorar arcará com os dispêndios necessários à prevenção e reparação dos impactos, o que, obviamente, será repassado no valor final do produto ou serviço ofertado. Os consumidores poderão escolher bens e serviços menos poluentes e, por isso, mais baratos; em contrapartida, as empresas concorrerão para poluir sempre menos, no intuito de reduzir os custos, se tornando mais competitivas.

Segundo o tributarista Ricardo Lobo Torres (TÔRRES, et al., 2005, p. 28), o princípio do poluidor-pagador é plenamente conciliável com instrumentos tributários "por intermédio de regras atinentes à instituição de multas, de taxas ou de contribuições". Luís Eduardo Schoueri (TÔRRES, et al., 2009, p. 236), verbera que

"o princípio do poluidor-pagador se baseia na mesma ideia que inspira, na matéria tributária, o princípio da equivalência". Nesse diapasão, pontifica Birnfeld:

seu foco é o preço final do produto e tem a finalidade de evitar que produtos que respeitem a variável ambiental concorram com aqueles que não a respeitam – e que, em função deste desrespeito, operam com um preço mais baixo. Visa evitar um dumping ecológico. (2003 *apud* SEBASTIÃO, 2011, p. 218)

Nessa perspectiva, os custos oriundos da prestação de serviços públicos de prevenção, limpeza e reconstituição ambiental poderão ser atribuídos, proporcionalmente, às atividades que, por poluírem mais, exigem gastos maiores do aparato estatal. Também por degradarem em demasia, exigirão processos de licenciamento e fiscalização mais criteriosos e, por isso, dispendiosos, justificando maiores taxas para custeá-los. Sob essa ótica tributária, pode-se dizer que o poluidor pagará maiores taxas, internalizando os custos sociais da sua atividade, podendo se nominar esse postulado, gestado da intersecção do direito ambiental com o tributário, de princípio do poluidor-pagador-de-mais-tributos.

Não apenas o poluidor deve ser onerado, mas, também, o usuário de recursos naturais com escopos econômicos, como o solo, a água e o ar, racionalizando a utilização desses bens. Aqui, o empreendedor, ainda que não polua, deve pagar por um direito que lhe é outorgado pelo Ente Estatal. No caso de atividades agrossilvipastoris que demandem grandes quantidades de água, como o arroz irrigado, por exemplo, seria totalmente equânime arcar com a maior disponibilidade de água e com as respectivas taxas de licenciamento e fiscalização, proporcionais a atividade estatal específica e divisível direcionada aquele empreendimento rural.

Na outra ponta, como critério de justiça, se o poluidor e o usuário devem ser onerados, aqueles que preservam e protegem o meio ambiente devem ser incentivados, donde surge o outro lado da moeda, o princípio do protetor-recebedor. (MILARÉ, 2013, p. 271) Não basta onerar as condutas prejudiciais, é preciso recompensar as benéficas através de normas promocionais. Aliás, a Lei 12.305/2010, também chamada de Política Nacional de Resíduos Sólidos, em seu artigo 6, inciso II, estabelece, expressamente, o mencionado postulado. De igual modo, o novo Código Florestal, em seu artigo 58, inciso VIII, o prevê explicitamente.

Dentre as formas desenvolvidas para retribuir condutas ambientalmente protetoras, destaca-se o Pagamento por Serviços Ambientais – PSA, que consiste em aporte de recursos financeiros públicos ou privados para quem proteja, garanta ou otimize a oferta de serviços ecossistêmicos. Além do PSA, o princípio do protetor-recebedor pode se materializar de outras formas, sobretudo promovendo o incentivo de medidas virtuosas através da concessão de benefícios fiscais àqueles que prestarem serviços ecossistêmicos ou garantirem serviços ambientais. Mais uma vez, então, nota-se a ligação íntima que se pode estabelecer entre o Direito Ambiental e o Direito Tributário, ambos, de mãos dadas com a sustentabilidade ambiental e econômica do Estado.

Essa série de princípios ambientais provocou o fenômeno que alguns doutrinadores nominam de "esverdeamento" do sistema normativo constitucional (MONTERO, 2015, p. 275), incluindo, aí, os reflexos inevitáveis também sobre as normas tributárias. Aqui, é importante destacar aquela prevista no artigo 145, § 1º, da Constituição, que estabelece o respeito a capacidade contributiva do cidadão. A densidade normativa desse princípio constrange a instituição de tributos cuja materialidade não expresse manifestação econômica do contribuinte, ou seja, só se poderia cogitar em hipóteses de incidência que recaiam sobre situação de riqueza dos contribuintes. Seu primeiro destinatário é o legislador, o qual deve se ater as limitações econômicas dos eventos albergados pela hipótese tributária cogitada.

Por sua vez, deve-se deixar claro que não há nenhuma incongruência entre o respeito a capacidade contributiva e o princípio do poluidor-pagador, pois, as materialidades abrangidas pela tributação serão aquelas já previstas no Texto Constitucional, as quais representam manifestação de riqueza, mas, sem ignorar os impactos ambientais dos respectivos fatos geradores, os quais também podem ser levados em conta para majorar ou não uma alíquota, admitir deduções de base de cálculo, instituição de taxas mais caras, etc..

Até porque aquele que possui capacidade de poluir, certamente detém capacidade econômica para desenvolver a atividade degradadora e, por consequência, contribuir. Nesse sentido, continua Jorge Henrique De Oliveira Souza:

as materialidades sobre as quais recai a tributação, além de importarem em inequívoca manifestação de riqueza e, dessa feita, em consonância com o princípio da capacidade contributiva, representam, no caso,

elemento de agressão do meio ambiente a justificar o tratamento tributário mais severo. Assim, o princípio da capacidade contributiva servirá de limite ao tributo ambiental, cujo fato impositivo (além de manifestar a possibilidade de contribuir com as despesas do Estado) deverá guardar relação com o meio ambiente que se visa preservar, uma vez que a poluição, nas suas mais variadas formas, atinge o meio ambiente como resultado de um processo produtivo, a confirmar aquela manifestação de riqueza. (SOUZA, 2009, p.129)

Dito de outro modo, pode-se afirmar que os vetores do poluidor-pagador e da capacidade contributiva se complementam dialeticamente, a fim de guiar o legislador na instituição de instrumentos tributários capazes de aferir, economicamente, a aptidão poluente de determinada atividade, coagindo os agentes econômicos a contribuírem para os gastos com prevenção, manutenção e reparação do meio atingido. Simone Martins Sebastião, pontua que:

no tributo ecológico, em especial no imposto, a *capacidade econômica* estaria conectada à *capacidade de poluir*. Pois se o financiamento do gasto social deve atender ao princípio da capacidade econômica, contribuição na medida de suas possibilidades, no que tange à preservação do bem coletivo ambiental, deve-se levar em consideração a maior ou menor *capacidade de poluir*, potencial e efetiva, capacidade de deterioração do bem ambiental. (SEBASTIÃO, 2011, p. 239)

Em que pese a importância de todos esses pressupostos valorativos extraídos da Constituição República, tanto ambientais quanto tributários, em nada teriam importância se não fosse, antes de tudo, assegurado ao homem o direito fundamental à alimentação, umbilicalmente ligado ao direito à vida digna. Evidente que, nada mais importante do que o ar que respiramos; a água que se bebe e se produz; e, claro, os alimentos dos quais nutrimos nossas forças. Esses últimos, por sinal, diretamente relacionados a atividade agrária, embora possam ser conseguidos de outras formas, como a caça, por exemplo.

Desde 1.988, o direito à alimentação pode ser inferido de uma série de normas espalhadas pelo texto original da Constituição: como pressuposto da dignidade humana; consectário da erradicação da pobreza; do direito à saúde; do fomento à produção agropecuária e organização do abastecimento alimentar; entre outros. Entretanto, somente a partir da promulgação da Emenda Constitucional 64/2010, é que se introduziu, de forma expressa, como direito social em nosso Ordenamento, no *caput* do artigo 6º.

Essa garantia está contida no cerne do mínimo existencial e na proteção a vida digna, pois, atrelado as necessidade básicas de qualquer pessoa. Seu primeiro vilão, sem dúvida, é a fome que ainda dízima tantas pessoas ao redor do Globo, sendo que um de seus fatores, mas não o único, consiste na oferta restrita de alimentos frente a uma demanda cada vez mais crescente.

Nesse ponto, surge a preocupação quantitativa do direito à alimentação, voltada para o abastecimento alimentar da população. Não se pode olvidar que existem fatores outros, de índole socioeconômica a interferir diretamente no problema da fome. Todavia, não se trata apenas do problema da fome:

...o direito de não sentir fome é apenas o pilar inicial do direito humano à alimentação adequada... Aos que já possuem fartura de acesso à alimentação, a qualidade dos alimentos precisa ser garantida, não só enquanto cidadãos mas também em consideração à sua condição de consumidores. (BARROSO, et al, 2013, p. 54-58).

Surge, daí, o aspecto qualitativo deste direito fundamental, preocupado com a segurança sanitária, nutricional e genética dos alimentos, cuja produção e manuseio deve ser fiscalizada pelo Estado e por toda sociedade. Adota-se, pois, o conceito de segurança alimentar:

...como sendo a situação na qual todas as pessoas, regular e permanentemente, têm acesso físico, social e econômico a alimentos suficientes para o atendimento de suas necessidades básicas e que, além de terem sido produzidos de modo sustentável e mediante respeito às restrições dietéticas especiais ou às características culturais de cada povo, apresentem-se saudáveis, nutritivos, e isentos de riscos, assim se preservando até sua ingestão pelo consumidor. (GRASSI NETO, 2013, p.67-68)

A estreita ligação entre o direito à alimentação e a atividade agrária é intuitiva, pois, a maior parcela da produção primária se destina à alimentação humana. Por isto, pode-se afirmar que a proteção, extraída do Direito Agrário, a essa atividade fundamental viabiliza a concretização daquele direito social. Sob essa perspectiva, infere-se que o Direito Agrário é um dos sustentáculos para a efetivação da garantia constitucional a alimentação saudável, condição de liberdade de todos.

Nessa sua missão de garantir aos indivíduos fartura de alimentos saudáveis, o Direito Agrário trabalha com seus instrumentos, como o combate ao

latifúndio improdutivo por meio da reforma agrária e o fortalecimento da agricultura familiar através das diretrizes da política agrícola. A propósito, Elisabete Maniglia (2013, p. 47) aduz que a ausência “de reforma agrária e mesmo de uma legislação agrária que fortalecesse o pequeno proprietário, junto com a crescente concentração da propriedade, foi uma das maiores causas da falta de segurança alimentar”.

O Texto Maior, no seu afamado artigo 5º, incisos XXII e XXIII, estipula que a propriedade é protegida, desde que atenda a sua finalidade social, o que, por sinal, é enfatizado como princípio da Ordem Econômica, no art. 170, incisos II e III. Dentro dessa concepção, deixa de ser enxergada como um direito mesquinho, absoluto e ilimitado, como pregado pela Revolução Francesa, passando a exigir que o seu exercício ocorra em prol da pessoa, sem perder de vistas os fins éticos da comunidade em que aquela está inserida, na visão prenunciada por Aristóteles e Santo Thomaz de Aquino (MANIGLIA, 2013, p. 32).

Outrossim, o Código Civil condiciona-lhe a fruição ao bem-estar socioambiental, no seu artigo 1.228, ao preceituar que esse direito “deve ser exercitado em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas” (BRASIL, 2002). Nesse diapasão, o juiz e professor Álvaro Luiz Valery Mirra, pontifica:

...a função social e ambiental não constitui um simples *limite* ao exercício de direito de propriedade, como aquela restrição tradicional, por meio da qual se permite ao proprietário, no exercício de seu direito, fazer tudo que não prejudique a coletividade e o meio ambiente. Diversamente, a função social e ambiental vai mais longe e autoriza até que se imponha ao proprietário comportamentos *positivos*, no exercício de seu direito, para que a sua propriedade concretamente se adeque a preservação do meio ambiente. (*apud* MILARÉ, 2013, p. 274)

No Capítulo III, da Carta Magna, inteiramente dedicado a questão agrícola, logo no *caput* do primeiro artigo, se esboça a exigência da função social da propriedade rural, ameaçando de desapropriação àquele que não a cumprir. Ratificando o que já era tratado pelo Estatuto da Terra – Lei nº. 4504/1964, o artigo 186, da Constituição, elenca os seus requisitos, os quais devem ser preenchidos “simultaneamente”, a saber: a) aproveitamento racional e adequado; b) utilização

racional e adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente; c) observância das disposições que regulam as relações de trabalho e d) exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Esses deveres constitucionais reclamam um comportamento positivo por parte do produtor rural, no afã de alcançar dois intentos. Primeiramente, garantir o direito de todos ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, através das áreas rurais protegidas, como as de proteção permanente e de reserva legal, implicando num grande mosaico de protetivo em todo território nacional.

Em segundo lugar, a proteger o agropecuarista dele mesmo, obstando que a exploração da gleba se torne insustentável a longo prazo, pela utilização de técnicas que gerem consequências negativas diretas à propriedade rural. O professor gaúcho Albernir Querubini explana muito bem a questão:

Desta forma, o proprietário rural, quando cumpre com os requisitos da função social da propriedade rural, mantendo índices satisfatórios de produtividade e protegendo o meio ambiente, assim como observando os seus demais requisitos, ao mesmo tempo em que satisfaz seus interesses econômicos particulares da atividade agrária, também satisfaz aos interesses da coletividade, pois contribui para o abastecimento interno de alimentos e produtos, gera riquezas para o país, movimenta a economia e protege o meio ambiente, contribuindo para proporcionar uma melhor qualidade de vida para as presentes e futuras gerações. (QUERUBINI, 2013, p. 72)

Diante dessa plêiade de princípios eloquentes trazidos pela nossa Constituição, sejam ambientais, tributários ou agrários, não se pode olvidar a admoestação de Norberto Bobbio no início deste capítulo, no sentido de que não basta só proclamá-los no seu texto, é preciso torná-los realidade concreta e factível.

A tributação ambientalmente orientada encerra o elo de conciliação entre a produção de alimentos saudáveis por meio da atividade rural e o estímulo a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, garantindo ambos às presentes e futuras gerações. Como dizia Paulo Torminn Borges (1995, p. 14), impende “proteger a terra, porque ela é a matriz e a nutriz não só no presente como no futuro. Por isso ela precisa ser tratada com carinho, para que, na afoiteza, não se mate a galinha dos ovos de ouro”.

2.2 FUNÇÃO EXTRAFISCAL, TRIBUTAÇÃO AMBIENTAL E SUAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Estabelecidas as premissas axiológicas no item anterior, parte-se, doravante, para uma análise teleológica da norma tributária, esmiuçando as funções primordiais que o legislador pode lhe imprimir. Em seguida, analisar-se-á o conceito de tributação ambiental e, incontinenti, as principais espécies tributárias que se enquadram, de alguma forma, nessa definição.

Em primeiro lugar, impende destacar que a finalidade do tributo, na maioria das vezes, é simplesmente arrecadatória, visando, por isso, angariar divisas para o sujeito ativo, ao que se dá a alcunha de função fiscal. Seu escopo institucionalizador consiste em gerar receitas para custear toda estrutura estatal, ou seja, carrear recursos financeiros para o Estado. (MACHADO, 2010, p. 74) O imposto de renda é um exemplo dessa categoria, já que os recursos auferidos através dele destinam-se ao bolo orçamentário da União.

Em outras situações, além da mera arrecadação, busca-se um *plus*, algo a mais que só os recursos financeiros do contribuinte, geralmente, influenciando-o em seu comportamento na busca por determinados valores pretendidos pelo legislador. A doutrina denomina essa característica de função extrafiscal, pois, na busca por um fim específico se vai além da fiscalidade pura e estrita. Portanto, o tributo classificado como extrafiscal possui a imbuir-lhe um móbil que extrapola o simples auferir pecúnia, perseguindo objetivos alheios aos simplesmente arrecadatórios (CARVALHO, 2015, p. 257). Pode ser lembrado como nítido tributo extrafiscal o imposto territorial rural – ITR, progressivo de acordo com a improdutividade do imóvel.

Aqui, a intenção foi justamente combater o latifúndio que não cumpre a sua função social, precipuamente no aspecto econômico, relacionando os graus de utilização e aproveitamento da terra. A lógica é muito simples: aquele que cumpre níveis satisfatórios de produtividade paga, proporcionalmente, menos imposto do que aquele que deixa a desejar.

Ainda dentro dessa classificação, deve-se ressaltar que as duas funções não se excluem, isto é, não são inconciliáveis entre si. Quer dizer, todos os tributos possuem, em maior ou menor medida, a função de angariar valores ao mesmo

tempo em que influenciam atitudes, seja este último um intuito principal ou secundário, consciente ou não. Geralmente, o que, de fato, faz enquadrar o tributo numa ou noutra categoria é a predominância da função, e não sua exclusividade.

Segundo Souza e Teodorovicz, a trajetória histórica do Direito Tributário pode ser dividida em três estágios sucessivos. No inicial, deslumbrado com o modelo liberal clássico, praticamente todas as espécies tributárias detinham apenas vocação fiscal, olvidando outras finalidades tidas, à época, como irrelevantes. Num segundo momento, embora predominantemente arrecadatórios, foram instituídos os primeiros tributos extrafiscais, quase sempre atrelado a escopos econômicos, como os aduaneiros. Finalmente, afirmam os referidos autores, surge “o novo paradigma da socioambientalidade”, a impulsionar a utilização de mecanismos tributários para alcançar resultados sociais e ecológicos sistematicamente sustentáveis. (2011, p.17)

Esse novo paradigma não exige a criação de novos tributos, além daqueles previstos no Texto Constitucional, e nem a descaracterização do conceito de tributo, introduzindo-lhe um caráter sancionador. Na verdade, reclama apenas uma nova leitura de todo o sistema tributário brasileiro através da ótica da sustentabilidade ambiental. Aliás, como propõe Denise Calvacante (2012, p. 13): “uma remodelação ecológica do sistema tributário nacional, que passa a considerar o meio ambiente como diretriz necessária, inclusive, redirecionando ecologicamente os tributos que não tinham na sua origem tal preocupação”.

A tributação ambiental pode ser um importante instrumento de gestão dos recursos naturais, se o legislador souber manusear essa extrafiscalidade socioambiental. Mas, qual o conceito de tributo ambiental? Como tudo no Direito, existem várias vertentes. Paulo Henrique do Amaral expõe três: a primeira, diz que a hipótese de incidência é que define o caráter ambiental; a segunda, aduz que a finalidade do tributo determinará sua natureza; já a última, propala que a mera definição terminológica é o critério caracterizador do tributo ambiental. (TÔRRES, et al., 2005)

Ribas e Carvalho (2009, p. 03) trazem a noção de tributação ambiental “como uma técnica político-jurídica de utilização do tributo como instrumento propulsor de condutas sócio-econômicas e/ou gerador de recursos para recuperar, conservar e melhorar a qualidade do meio ambiente”. Sette e Nogueira (2007, p. 06), por sua vez, testificam que o tributo ambiental “é um instrumento de política

ambiental baseado na cobrança dos poluidores ou degradadores de um valor equivalente aos custos sociais de suas externalidades”.

A tributarista Regina Helena Costa (TÔRRES, et al., 2005, p. 313) define essa tributação como a utilização de ferramentas tributárias a fim de proporcionar “recursos necessários à prestação de serviços públicos de natureza ambiental (aspecto fiscal ou arrecadatário), bem como para orientar o comportamento dos contribuintes à proteção do meio ambiente (aspecto extrafiscal ou regulatório)”. Roberto Ferraz (TÔRRES, et al., 2005, p. 341) trabalha a ideia de tributos ambientalmente orientados como “aqueles que influenciam na decisão econômica de modo a tornar mais interessante a opção ecologicamente mais adequada”.

Carlos Eduardo Peralta Montero (2014) distingue os tributos ambientais em duas categorias: a) em sentido amplo ou impróprio e b) em sentido estrito ou próprio. Para ele, os primeiros seriam aqueles com função majoritariamente arrecadadora, que, todavia, em um ou alguns dos seus caracteres se denota um aspecto ecológico. Já os tributos ambientais próprios possuem um vínculo direto entre a sua estrutura normativa e o impacto ambiental causado pelo fato impositivo, de modo que sua hipótese de incidência deverá induzir um comportamento positivo ou negativo do contribuinte, com nítida finalidade extrafiscal.

No entanto, embora essas distinções entre tributos ambientais próprios e impróprios se mostre útil do ponto de vista didático, deve-se ressaltar que tanto uns quanto outros são importantes ferramentas de política ambiental, aptos, cada um a seu modo, a conscientização do produtor rural. Acolhida, então, essa definição bipartida de tributação ambiental, impende analisar as principais espécies já existentes no sistema tributário nacional aptas a produzirem, de alguma forma, reflexos ambientais.

As taxas possuem como hipótese de incidência o exercício legítimo do poder de polícia ou a fruição, efetiva ou potencial, de determinado serviço público divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte. Todos os entes estatais possuem competência tributária para instituí-la. Evidentemente, que tanto o poder de polícia quanto o serviço público podem estar atrelados a defesa do meio ambiente, desde que o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária esteja atrelada aos custos do Poder Público no desempenho dessas atuações.

No que tange ao exercício do poder de polícia, cumpre ressaltar a instituição da TCFA – taxa de controle e fiscalização ambiental, prevista no artigo 17-B, da Lei

de Política Nacional do Meio Ambiente, com a redação dada pela Lei 10.165 de 2010. Seu fato gerador consiste no desempenho regular pelo Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, do controle e fiscalização de atividades potencialmente poluidoras e das que utilizem recursos naturais.

Já em relação a prestação de serviços públicos, vale ressaltar que sempre que alguma atividade econômica aproprie de recursos ambientais, ainda que não haja violação as normas ambientais, haverá um custo social em virtude da degradação suportada pela coletividade, real titular do meio ambiente. Isto, porque, caberá ao Poder Público tentar reestabelecer o equilíbrio ecológico através de serviços como despoluição, limpeza, dedetização, desassoreamento de cursos d'água, reflorestamento, entre outros. Diante disso, nada mais equânime que esses dispêndios seja repassado diretamente a esses agentes econômicos mediante taxas e, de forma indireta, aos respectivos consumidores.

Outra categoria tributária refere-se às contribuições de melhoria, cuja instituição pode ser feita pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O fato gerador está vinculado a valorização imobiliária decorrente da construção de obras públicas nas redondezas da propriedade. O aspecto quantitativo da regra matriz de incidência se baliza por alguns limites: o primeiro determina que o *quantum* total a ser angariado não pode ultrapassar o valor total da obra; o segundo impõe que a quantia cobrada individualmente não deve extravasar a valorização de cada imóvel.

Por óbvio, que é plenamente possível e até recomendável que o Ente Público edifique obra de cunho ambiental, como, por exemplo, a restauração de centros históricos, arborização de ruas e praças, criação de parques ecológicos, de lagos, entre outros. Com efeito, os gastos decorrentes da construção e manutenção, quando finalizados, são aptos a ensejar a cobrança da sobredita contribuição. Além de evitar o enriquecimento daqueles que foram diretamente beneficiados com eventual valorização, também servirá como fator de conscientização ambiental da população.

Também se pode imaginar a utilização dos empréstimos compulsórios na questão ambiental. Basta imaginar uma calamidade decorrente de uma catástrofe natural, como um terremoto, cujo único socorro da União, único ente competente para sua instituição, seja recorrer a este instrumento a fim de levantar fundos para

recuperar e amenizar os danos ambientais. Os valores arrecadados, em tese, deverão ser restituídos ao contribuinte depois.

Dentre as contribuições, a mais marcante na defesa ambiental até o momento é a CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, a qual se assenta na busca pelo bem-estar coletivo, através da intervenção do Estado em algumas atividades. Essa intervenção poderá se dar por meio da fiscalização, fomento ou desestímulo das atuações econômicas em benefício da sociedade. Jorge H. de Oliveira Souza (2009, p. 223), a considera um inegável instrumento tributário para a defesa do meio ambiente.

A Emenda Constitucional 33, de 2011, deferiu nova redação ao artigo 177, §4º, outorgando competência tributária à União para instituir a CIDE vinculada ao financiamento de projetos ambientais relacionados a importação, industrialização e comercialização de petróleo e seus derivados. Além disso, as alíquotas poderão ser graduadas em consonância com os impactos da atividade onerada, concretizando o princípio da seletividade.

Em que pese a importância dessas categorias tributárias, voltando-se os olhos aos impostos, logo se percebe que estes detêm uma grande vocação para a defesa do meio ambiente. Tal desiderato, aliás, pode ser buscado sem ofender sua peculiaridade intrínseca de não vinculação de receitas prevista no artigo 167, inciso IV, do Texto Maior. Ribas e Carvalho (2009) afirmam que a gestão dos impostos, valendo-se da extrafiscalidade, através de normas tributárias legais voltadas à proteção ambiental, dentro dos limites de competência e respeitando os princípios ambientais e tributários, não fere a Constituição e, ao contrário, harmoniza-se perfeitamente com o sistema jurídico.

Iniciando pelo Imposto de Renda, de competência da União, poder-se-ia cogitar em deduções da base de cálculo daqueles gastos do contribuinte comprovadamente destinados a conservação e proteção do ambiente. A propósito, a Lei nº. 12.651/2012, também conhecida como Novo Código Florestal, em seu artigo 41, § 1º, inciso II, já prevê essa possibilidade ao proprietário ou possuidor de imóvel rural em relação aos dispêndios efetuados com a recomposição de áreas de proteção permanente, reserva legal e área de uso restrito, desde que o desmatamento tenha ocorrido antes de 22 de julho de 2008.

Essa ferramenta poderia ser estendida igualmente ao proprietário de imóvel urbano, sobretudo de comerciais de grande dimensão, no que concerne aos gastos

destinados a melhoria ecológica do imóvel, como a instalação de placas fotovoltaicas para captação de energia solar.

Outro exemplo de imposto ambiental, agora, de competência estadual, seria a utilização do IPVA – imposto sobre propriedade de veículo automotor, cujas alíquotas sejam reduzidas para aqueles veículos providos com tecnologias que amenizem a poluição atmosférica. Aliás, o artigo 155, § 6º, da Constituição, permite a diferenciação dos percentuais com base no “tipo e utilização” dos bens móveis. Ademais, aqueles antigos e, geralmente, mais poluidores, devem sofrer uma tributação mais agressiva, tornando-se desinteressante a sua manutenção.

O ISSQN – imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência municipal, pode contribuir para a questão ambiental incidindo, num maior ou menor grau percentual, de acordo com o impacto ambiental do serviço prestado. A rigor, poderia se cogitar de isenções direcionadas a atividades que promovam a conscientização ambiental da população, como o turismo rural ou ecológico.

Outrossim, o legislador municipal deveria estabelecer alíquotas mais amenas aos prestadores de serviços que, no desempenho de suas atividades, adotarem boas práticas ambientais. Tal desiderato deve ser buscado contanto que respeite as disposições trazidas na Lei Complementar nº. 157/2.016, inclusive, no que tange a limitação das alíquotas entre 2 a 5 pontos percentuais.

No âmbito do Imposto Predial e Territorial Urbano, vale sublinhar que inúmeros municípios brasileiros já instituíram o denominado “IPTU-verde”, com base nos critérios da localização e utilização, previstos no artigo 156, § 1º, II, da Constituição. Sua filosofia é premiar, através de benefícios fiscais, aqueles contribuintes que adotarem medidas sustentáveis, como o reuso da água. Ademais, o artigo 182, § 4º, do mesmo Texto, estipula a progressividade temporal deste tributo aos imóveis que não atenderem a função social prevista no Plano Diretor, a qual abrange, também, o equilíbrio ambiental.

Sem prejuízo de todos esses exemplos, fatídicos ou imaginados, não se pode negar que a primeira imagem de espécie tributária afeita a missão ambiental que vem a cabeça, sem dúvida, refere-se ao denominado “ICMS ecológico”. Segundo Adriano Carvalho Oliveira:

consiste em um instrumento econômico de política ambiental (subsídio), que consiste numa parcela resultante da redivisão da receita do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que é redistribuída

pelo Estado aos municípios que o integra, sob critério ambiental. (TÓRRES, et al., 2005, p. 118-119)

Nota-se, então, que não representa uma nova categoria tributária, muito menos outra espécie de ICMS. Além disso, não existe vinculação do fato impositivo com os impactos ambientais das atividades econômicas subjacentes. Também não há destinação direta da receita tributária ao custeio de fiscalização ou reparação ambiental. Na realidade, consiste em uma regra de direito financeiro que estimula, dentro da sua envergadura normativa, o desenvolvimento sustentável dos municípios. Contudo, tal circunstância não o descaracteriza como tributo ambiental *latu sensu*, já que embora a regra não seja direcionada ao contribuinte, estimula o Município, pessoa jurídica de direito público, a desempenhar sua missão constitucional prevista no artigo 225 da Carta Constitucional.

Isto se dá, pois, a Constituição Federal, em seu artigo 158, determina que 25% do produto arrecadado deste tributo pelo Estado seja repartido entre seus Municípios. Desse percentual, no mínimo 75% será fracionado conforme o Valor Adicionado de cada ente municipal, proporcional ao fluxo de mercadorias e serviços de cada um, e até 25% com base em critérios dispostos em lei estadual específica. Por conta dessa última janela, vários Estados implementaram requisitos socioambientais dentre os critérios para distribuir esse percentual de até 25%, recompensando aqueles municípios que se adequarem.

Mas, afinal, será que essa seria a única forma de utilizar essa espécie como ferramenta de defesa ambiental? Não! Assim como o IPI – imposto sobre produtos industrializados, a Constituição Republicana, em seu artigo 155, § 2º, III, prevê que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e serviços de sua abrangência. Isto quer dizer que sua incidência deve ser inversamente proporcional ao grau de imprescindibilidade dos bens e serviços comercializados ao bem-estar das pessoas.

Segundo Ribas e Carvalho (2009, p. 08): “A essencialidade do produto deve ser medida de forma holística, prevalecendo a coletividade sobre o indivíduo e dimensionando-se o custo-benefício do produto ou serviço em relação ao meio ambiente.” Um exemplo trazido por esses autores, pertinente ao Agronegócio, se refere a possibilidade de isenção do ICMS sobre a comercialização de produtos agrícolas cultivados sem o uso de agrotóxicos, ou seja, mercadorias rurais orgânicas.

2.3 TRIBUTAÇÃO AMBIENTALMENTE ORIENTADA NO AGRONEGÓCIO

Nessa reta final, primeiramente, se expõe o conceito de agronegócio e de atividade rural. Em seguida, se debruça sobre a tributação incidente nesse setor, sobretudo, no que se refere ao aspecto ambiental do ITR bem como a possibilidade de se instituir benefícios fiscais no âmbito do ICMS incidente na comercialização da produção rural, como método de indução de recuperação de pastagens degradadas por parte do produtor. Ao final, se atém as disposições tributárias previstas no artigo 41, da Código Florestal, autorizador da criação do Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente.

Segundo o professor Renato Buranello (2013, p. 32), agronegócio pode ser, popularmente, entendido como “antes, dentro e após a porteira”, utilizando, de forma metafórica, a porta de entrada e saída de uma fazenda para se destacar as diversas etapas das cadeias produtivas desse setor. Com base nas lições dos professores de Harvard John Davis e Ray Goldberg, o mesmo jurista traz um conceito mais abrangente, a saber:

...a soma das operações de produção e distribuição de suprimentos, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles. (BURANELLO, 2013, p. 32)

Nessa plêiade de relações interdependentes, ganha importância a engrenagem maior que faz girar todo o sistema: o “dentro da porteira”. De acordo com Massilon J. Araújo (2013, p. 49), essa fase engloba a produção agropecuária propriamente dita, subdividida, principalmente, em agricultura e pecuária, “desde as atividades iniciais de preparação para começar a produção até a obtenção dos produtos agropecuários *in natura* prontos para a comercialização”.

Pode-se afirmar que a etapa produtiva primária vai além dessas duas categorias produtivas, englobando, totalmente, o conceito de atividade rural, trazido pela legislação agrária, mormente nos dispositivos da Lei nº. 8.629/93. Essa norma, em seu artigo 4º, ao definir imóvel rural, estabelece as respectivas destinações que o mesmo pode comportar: exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial. Analisando a legislação tributária, Yong (2011,

p.19) inclui, ainda, como atividade rural a apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras criações menores.

O agrarista Christiano Cassetari (2015, p. 30), afirma que a atividade agrária engloba dois elementos: processo agrobiológico e risco correlato. O primeiro “é uma interação do homem com a natureza na busca da produção de alimentos e matéria-prima”, e o segundo “é um risco da atividade da natureza que só a atividade agrária possui”, no sentido de sofrer interferência de fatos naturais.

Esses requisitos constituem a “teoria da agrariedade” trazida pelo professor italiano Antonio Carroza, trabalhada por Flavia Trentini e Mariagrazia Alabrese (2016), quando afirmam que o seu fator comum é “o desenvolvimento de um ciclo biológico, concernente tanto à criação de animais como de vegetais, ligado direta ou indiretamente ao desfrute das forças e dos recursos naturais, resultando na obtenção de frutos (vegetais ou animais)”.

Hoje, caminha-se rumo a profissionalização e otimização organizacional dessa atividade, tornando-a muito mais empresarial do que antigamente. Aliás, o artigo 971, do Código Civil, faculta ao produtor rural, pessoa física ou jurídica, se inscrever no Registro Público de Empresas Mercantis (BRASIL, 2002). Nessa proposta moderna de empresa agrária, destacam-se como fatores de produção, o trabalho, o capital e a terra, cujo resultado imediato consiste em alimentos, fibras e bioenergia.

E, como qualquer outra atividade econômica, não escapa da tributação em suas mais diversas formas de incidência. A propósito, pontifica Coimbra (TÔRRES, et al., 2005, p. 167), “o tributo afeta toda e qualquer atividade econômica, inclusive o agronegócio e, por ser uma prestação coativa, restringe a liberdade do contribuinte”. À respeito do tamanho dessa afetação, prefacia o ex-ministro da Fazenda, Roberto Rodrigues (TÔRRES, et al., 2005, p. 28) que “não existe dúvida acerca da alta carga tributária incidente sobre o produtor/consumidor no País, atualmente. Há cálculos de que essa carga tem superado um terço do valor da produção, em algumas cadeias produtivas”.

O produtor rural pessoa física está sujeito ao imposto de renda sobre as disponibilidades econômicas oriundas da atividade rural, com apuração segregada na declaração anual. A pessoa jurídica produtora rural além de se sujeitar ao imposto de renda, também deve arcar com a contribuição social sobre o lucro

líquido, bem ainda com as contribuições sociais do Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

As duas categorias ainda contribuem sobre o resultado da comercialização da produção rural com o denominado “FUNRURAL”, que, na realidade, consiste num tributo destinado ao custeio, por parte do empregador, da previdência do trabalhador rural. Há, ainda, a contribuição sindical destinada a Confederação Nacional da Agricultura – CNA, cobrada anualmente da categoria. Alguns pagam, também, optativamente, a contribuição assistencial destinada aos Sindicatos Rurais.

Além de todos esses tributos, existem mais dois que impactam diretamente na atividade rural. O primeiro, consiste no Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, enquadrado como tributação do patrimônio rural, ou seja, grosso modo, incidente sobre a terra. O segundo, se refere ao ICMS, que alcança tanto os insumos adquiridos pelo produtor necessários à produção, como sementes, fertilizantes e defensivos, como a comercialização dos produtos extraídos da terra, como a soja, o milho, a carne, o ovo, o leite e a cana-de-açúcar. Sobre esses dois impostos e sua vocação ambiental, tratar-se-á agora.

O Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR está previsto no Texto Constitucional em seu artigo 153, inciso VI. O parágrafo 4º, desse dispositivo, estipula que o mesmo será progressivo; que suas alíquotas deverão ser fixadas de modo a inibir a manutenção de glebas improdutivas; que não recairá sobre pequenas propriedades, desde que o proprietário não detenha outras e que poderá ser cobrado e fiscalizado pelos Municípios. Daí, já se vê seu caráter extrafiscal, no afã de combater o latifúndio improdutivo.

Segundo Camargos (BARROSO, et al., 2013, p. 149), a instituição da tributação sobre a terra foi originariamente cogitada em 1832, embora não seja possível discernir se, à época, o objetivo seria racionalizar o uso da terra ou apenas angariar mais divisas. Atualmente, o ITR está disposto no artigo 29, do Código Tributário Nacional e é regulado pela Lei 9393/1996, normas estas que preveem como seu fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza”.

A apuração do *quantum* é um pouco complexa. De forma simplificada, pode-se dizer que a base de cálculo é o valor da terra nua tributável – VTNT, obtida pela multiplicação do valor da terra nua – VTN (valor do imóvel subtraído os valores

das benfeitorias e culturas), pelo quociente entre a área tributável (não integra esse conceito as áreas de proteção ambiental, as comprovadamente imprestáveis e de interesse ecológico) e a área total do imóvel rural. Sobre a base de cálculo, aplica-se a alíquota, encontrada em função da produtividade do imóvel – GU (grau de utilização) em confronto com o tamanho da gleba.

De acordo com a Lei 9393, o imposto não alcança áreas de preservação permanente, reservas particulares do patrimônio natural – RPPN, reservas legais e nem áreas de interesse ecológico. Segundo Souza (2009, p. 163), é possível concluir que o legislador, ao estabelecer a regra-matriz de incidência, levou em consideração notas ambientais para a desoneração tributária das áreas que servem de instrumentos, de acordo com sua conformação natural ou intervenção humana, para preservação do ambiente natural, atendendo, assim, ao comando constitucional do artigo 225. Nesse mesmo diapasão, afirma Celso Fiorillo:

O ITR, como se verificou, guarda em sua totalidade contornos de tributo afetado a preservação e proteção de um bem ambiental e por conta desta peculiaridade se caracteriza como típico tributo ambiental a ser observado a partir dos princípios e valores que moldam o direito ambiental tributário do País. No preenchimento dos aspectos essenciais da hipótese de incidência de referido imposto, portanto, os princípios ambientais como prevenção, desenvolvimento sustentável, poluidor-pagador e tantos outros deverão e devem ser levados em conta pelo titular da competência tributária sob pena inclusive de afronta aos mandamentos descritos pelo próprio legislador constitucional. (FIORILLO, 2010, p.135).

Uma discussão interessante envolvendo o aspecto ambiental do ITR, diz respeito a questionável exigência por parte da Receita Federal do ato declaratório ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, como pressuposto para a fruição da isenção tributária das áreas de interesse ambiental. Outra discussão jurídica, refere-se a necessidade ou não de averbação da reserva legal junto a matrícula imobiliária como pressuposto para dedução dessa área do cálculo do imposto.

Tanto no que tange a exigência do ADA, quanto no concernente a averbação da Reserva Legal, nota-se que o Fisco volta sua preocupação para simples formalidades, em sobreposição a efetiva proteção florestal. Ora, exigir de um produtor rural que, comprovadamente, ainda que por meios outros, mantenha intocável sua reserva legal, as mencionadas formalidades (que, por sinal, não significam efetiva preservação), vai na contramão da tutela ambiental. É dar mais valor numa mera formalidade, do que na substância!

Embora o ITR já possua ínsita vocação para a questão ambiental, muito, ainda, pode ser explorado por meio deste instrumento. Jorge H. de Oliveira Souza (2009), cogita de a sua apuração levar em conta, também, a forma de produção realizada na área tributada, instituindo-se incentivos fiscais à produção de gêneros alimentícios livres de defensivos agrícolas.

Além de levar em conta outros vetores ambientais da propriedade rural, mostra-se imprescindível compatibilizar a legislação que regulamenta o referido tributo com o Novo Código Florestal. Embora alguns conceitos como os de APP, servidão ambiental e RPPN se aproximem nos dois diplomas, outros institutos, como a Reserva Legal, ainda possuem tratamentos dissonantes.

As normas que regulamentam o ITR exigem, para o reconhecimento dessas últimas áreas e, consequente, isenção, que estejam averbadas perante a matrícula imobiliária. Por sua vez, o Novo Código Florestal determina apenas sua identificação no Cadastro Ambiental Rural e posterior aprovação do órgão competente, dispensando, por isso, a ultrapassada averbação no registro.

Outro descompasso ainda existente entre as duas normas, diz respeito a previsão do artigo 41, § 3º, do Código Florestal, ao dispor que os titulares de imóvel rural inscritos no Cadastro Ambiental Rural que não estejam em dias no que concerne a termo de compromisso ou ao programa de regularização ambiental, poderão perder a isenção tributária, no âmbito do ITR, sobre as áreas de preservação permanente, reservas legais e áreas de interesse ecológico. No entanto, até o momento, a legislação tributária ainda não incorporou, especificamente, a matéria.

Vislumbrando-se o desenho constitucional deste tributo, não sobeja dúvida que seu principal objetivo é combater a manutenção de grandes propriedades rurais improdutivas e, por tabela, à especulação da terra. Esse desiderato, de certa forma, também gera ganhos ambientais, porquanto, a baixa produtividade exigiria uma porção maior de terras para acompanhar a demanda crescente por produtos primários, pressionando, assim, a abertura de novas fronteiras, muitas das quais, infelizmente, através do desmatamento ilegal. A propósito, afirma Bernard Appy:

Obviamente a baixa produtividade na produção agropecuária e o desmatamento com finalidades especulativas também têm impactos ambientais negativos. A baixa produtividade implica na necessidade de um volume muito maior de terras para um determinado nível de produção agropecuária (e, portanto, um volume muito maior de desmatamento) que

o que seria necessário caso a produção fosse realizada de forma mais eficiente. (APPY, 2015, p. 16).

No entanto, em que pese essa sua louvável missão, o referido tributo ainda se mostra bastante ineficiente. As principais razões para isso consistem, primeiramente, na apuração e fiscalização deficientes, cujo lançamento é auto-declaratório e de difícil verificação por parte do órgão estatal. Além disso, sua defasada estrutura normativa, principalmente, no que se refere ao cálculo valorativo dos índices de produtividade das glebas também contribui para sua ineficácia.

A releitura da regra-matriz de incidência tributária do ITR, inclusive, atualizando os índices para aferição da produtividade rural e, reflexamente, da alíquota, em muito contribuiriam para o aumento da eficácia ambiental do tributo. Em complemento, afirma Bernard Appy:

Adicionalmente, há uma clara correlação entre o grau de produtividade da pecuária, a qualidade dos pastos e a emissão de gases de efeito estufa. Em uma pecuária bovina de baixa produtividade, conduzida em pastos degradados, a emissão líquida de gases de efeito estufa (considerada a emissão pelo animal e a absorção de carbono pelo pasto) pode chegar a 122 quilos de CO₂ equivalente por quilo de carcaça, enquanto que em uma pecuária de alta produtividade, conduzida em pastos manejados, esta emissão cai para 23 quilos de CO₂ equivalente por quilo de carcaça. (APPY, 2015, p. 20)

Ademais, questões outras interferem diretamente no grau de eficiência ambiental do ITR. Dentre elas, Appy (2015, p. 33-36) cita a ausência de um cadastro único de imóveis rurais e a possibilidade de municipalização trazida pela Emenda Constitucional nº. 42, de 2003. O mesmo autor apresenta quatro sugestões para otimizar ambientalmente o tributo, a saber: a) compatibilização da legislação ambiental com a do ITR; b) aprimoramento do desenho normativo; c) coordenação dos cadastros dos imóveis e da fiscalização tributária; d) efetivar a municipalização do imposto (APPY, 2015, p. 36).

Enfim, não resta dúvida que o ITR é uma importante ferramenta econômica a disposição do legislador para não só estimular a produtividade rural, como, também, para induzir boas práticas ambientais. O principal passo para se alcançar esse desiderato, sem dúvida, consiste na compatibilização da sua legislação com as disposições do Novo Código Florestal, sobretudo, a disposição prevista no artigo

41, § 3º, no sentido de retirar a isenção das áreas de interesse ambiental daqueles que estiverem em débito com a legislação florestal.

Por sua vez, além da otimização ambiental do ITR, outro tributo que poderia estar à serviço da questão ambiental com foco na atividade rural, porém, ainda pouco utilizado, é o ICMS. Não o denominado “ICMS-ecológico”, que embora possua um importante papel na conscientização ecológica, está mais afeito a relação federativa entre os Estados e os municípios de sua abrangência. Na produção primária, o uso do referido imposto seria mais bem explorado através da utilização de benefícios fiscais como forma de promover condutas ambientalmente inteligentes. Assim, pontifica Fiorillo:

Ainda no que se refere à utilização de impostos para o fomento de atividades voltadas à preservação do meio ambiente natural, o ICMS é outro tributo que vem sendo empregado como importante fonte de recursos para o atendimento dessas finalidades. (FIORILLO, 2010, p. 150)

A competência para instituição desse imposto foi conferida pela Carta Magna aos Estados e Distrito Federal, nos termos do seu artigo 155, inciso II. Sua alargada abrangência normativa atinge operações mercantis; serviço de transporte interestadual e intermunicipal; serviços de comunicação; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, por fim, extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

De acordo com o artigo 155, § 2º, III, da Constituição Federal, o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Com esquite nessa disposição constitucional, torna-se defensável que a essencialidade do produto também possa estar relacionada ao seu grau de impacto ambiental, em qualquer das etapas para o seu oferecimento para o mercado consumidor. Deliberando à respeito da utilização desse tributo de forma seletiva do ponto de vista ambiental, afirma Jorge Henrique de Oliveira:

...se determinado produto (mercadoria) é elaborado com impacto ambiental e outro, pela utilização de técnicas mitigadoras, não produz aludido impacto, é plenamente justificável pelas disposições constitucionais que o produto elaborado sem impacto para o meio ambiente goze de benefícios fiscais induzindo seu consumo e utilização em larga escala, prestigiando-se as condutas ecologicamente equilibradas. (OLIVEIRA, 2009, p. 168)

No mesmo norte, Leonardo Maia Nascimento:

E como alternativa, o art. 155, § 2.º, III, da CF/1988 estabelece que o ICMS poderá ser seletivo em razão da essencialidade das mercadorias e dos serviços, significando menores alíquotas para os mais essenciais, o que torna plausível sustentar que a essencialidade pode ser aferida também em face do tipo do produto ou serviço em espécie, ou seja, quanto mais benéfica ao meio ambiente, menor seria a alíquota aplicável – é claro desde que previsto em lei estadual, em face do princípio da legalidade. (TUPIASSU, et al., 2016, p. 42).

Não há exemplo mais inovador da utilização ambientalmente orientada do ICMS, do que o Programa de Recuperação de Pastagens Degradadas instituído pelo Estado do Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº. 14.424/2016. Seu objetivo primordial foi promover a recuperação de solos em estado de degradação mediante benefícios fiscais atinentes ao mencionado tributo.

Dentro desse escopo, de forma reflexa, busca-se maior oferta de alimentos, fibras, energia e produtos florestais; o aumento da rentabilidade do setor agropecuária, com a consequente geração de empregos; otimização de toda cadeia produtiva, alavancando, por tabela, os estágios “antes da porteira e depois da porteira”; redução dos gases do efeito estufa e a incorporação de tecnologias produtivas ambientalmente adequadas no dia-a-dia dos produtores rurais.

O programa define recuperação de pastagem degradada como sendo a “reversão do processo evolutivo de perda da produtividade e da capacidade de recuperação natural para sustentar os níveis de produção e de qualidade exigidos pelos animais, assim como de superar os efeitos nocivos de pragas, doenças e invasoras”, conforme explicitado no § 1º, do artigo 1º, do Decreto.

Em contrapartida, logo em seguida delimita a abrangência dos incentivos destinados àqueles que recuperarem seus pastos, subdividindo-os em duas categorias. A primeira, para quem recuperar através da utilização de práticas agrícolas, cujo “prêmio” seria a redução do imposto incidente nas operações com os produtos oriundos das respectivas lavouras. Nessa hipótese, o incentivo será calculado no percentual de trinta e três inteiros e trinta e quatro centésimos sobre o imposto devido em toda a produção obtida na área.

Já a segunda categoria, direcionada a recuperação da área através de atividades pecuárias por meio de pastagens renovadas, resumir-se-ia no desconto de mesmo percentual do imposto incidente sobre operações internas de bovinos,

calculado sobre a “produção incremental”. Esse conceito pode ser inferido como a diferença entre a produção obtida após a adesão ao programa e aquela angariada anteriormente.

O artigo 2º do mencionado Decreto, estipula os requisitos para aqueles que pretenderem participar do Programa, dentre eles: indicar profissional técnico inscrito regularmente no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia de Mato Grosso do Sul (CREA-MS), o qual será responsável pela elaboração de projeto bem como pela prestação de assistência técnica durante o período de participação no Programa; e, ainda, apresentar projeto de recuperação da área degradada ou em processo de degradação e do seu aproveitamento na produção agropecuária, elaborado pelo técnico por ele indicado.

O dito projeto está sujeito a conferência e validação pela Secretaria de Produção e Agricultura Familiar – SEPAF, órgão daquele Estado, o qual possui competência para fiscalizar a execução do projeto. Além disso, caberá regulamentar, juntamente com a Secretaria da Fazenda do Mato Grosso do Sul, a metodologia do cálculo da “produção incremental” no âmbito da recuperação através de atividade pecuárias.

O especialista em direito agroambiental Joaquim Basso (2016), embora louve a iniciativa, aponta algumas falhas pertinentes ao Decreto nº. 14.424/2016. Uma das críticas consiste na delimitação do programa apenas aos pecuaristas de bovinos, seja através de pastagens renovadas ou por meio de lavouras. Por consequência, outros produtores rurais, por exemplo, dedicados a ovinocultura, que recuperarem suas pastagens, em princípio, não estariam agraciados com os benefícios fiscais.

Ademais, outras formas de recuperação de pastagens, como a integração com fruticultura, também estariam fora dos seus requisitos legais. Com base nessas premissas, novamente afirma Joaquim Basso:

Nota-se, desse modo, que o Programa tem um público muito limitado de beneficiados, incentivando apenas um modelo de produção, quando se sabe que é a diversificação na produção agropecuária um dos maiores objetivos da sustentabilidade, desde a Agenda 21, e o caminho mais consentâneo com a segurança alimentar. Colocado como um dos objetivos do Programa, o aumento da produção de alimentos (art. 1º, II) não é o foco do programa, caso contrário, teria sido mais abrangente para outros tipos de produção. (BASSO, 2016)

Quanto a esse ponto, parece que uma correção legislativa tornando a norma mais abrangente, alcançando outras atividades igualmente importantes do ponto de vista econômico-social, bem ainda novas tecnologias produtivas que gerem ganhos ambientais, seria o melhor caminho para a conscientização ambiental do produtor de um modo geral. Sem qualquer discriminação de outras atividades.

Outra questão a ser levantada, do ponto de vista tributário, seria a exigência de convênio entre o Estado instituidor do benefício fiscal e os demais Estados, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, como prevê o artigo 155, § 2º, XII, alínea g, da Constituição Federal, combinado com os termos da Lei 24/1975. O projeto de lei complementar nº. 54/2015, almeja regulamentar a matéria, inclusive, no que tange a famigerada “guerra fiscal” e o setor do agronegócio (VENTURA, 2017). Todavia, dada a finalidade do presente trabalho bem como a delimitação do tema, por ora, tal discussão não será abordada.

Esse importante instrumento de tributação ambientalmente orientada está em perfeita consonância, com a Lei nº. 12.805/2013, que instituiu a Política Nacional de Integração Lavoura-Pecuária-Floresta a nível federal. Nesta perspectiva, destaca-se o disposto no artigo 1º, inciso VII, o qual prevê, dentre os objetivos, “diversificar a renda do produtor rural e fomentar novos modelos de uso da terra, conjugando a sustentabilidade do agronegócio com a preservação ambiental” (BRASIL, 2013).

Ainda em âmbito federal, não se pode olvidar as disposições da Lei nº. 12.651/2012, precisamente em seu artigo 41, ao prever a possibilidade de instituição do Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente. Essa ferramenta almeja adotar tecnologias e boas práticas que conciliem a produtividade agropecuária e florestal, com redução dos impactos ambientais, como forma de promoção do desenvolvimento ecologicamente sustentável. O referido dispositivo legal prevê algumas linhas de ações possíveis para implementar o dito programa.

A primeira, seria o pagamento ou incentivo a serviços ambientais, mediante retribuição, monetária ou não, às atividades de conservação e melhoria dos ecossistemas e que gerem serviços ambientais. Dentre essas atividades, pode-se citar, como exemplo de interesse à atividade rural: o sequestro, a conservação, a

manutenção e o aumento do estoque e a diminuição do fluxo de carbono e a conservação e o melhoramento do solo. Ambas, por sinal, podendo ser alcançadas através da adoção de práticas como a integração lavoura-pecuária-floresta.

Já a segunda linha de ação consiste em compensar o produtor rural pelas medidas de conservação ambiental necessárias para o cumprimento dos objetivos do Código Florestal. Como instrumento apto a tal desiderato, pode-se mencionar o disposto no inciso II, alínea c, que prevê a “dedução das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, gerando créditos tributários” (BRASIL, 2012). Essa previsão já fora tratada anteriormente.

Ainda citando medidas compensatórias tributárias, a alínea f, inciso II, do mencionado artigo, estipula a “isenção de impostos para os principais insumos e equipamentos, tais como: fios de arame, postes de madeira tratada, bombas d’água, trado de perfuração de solo, dentre outros utilizados para os processos de recuperação e manutenção das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito”. (BRASIL, 2012) Dentre esses impostos, o principal seria o ICMS.

Outra possibilidade de tributação ambientalmente orientada a recair sobre a atividade agrária, albergada pelo eventual programa, está positiva no § 1º, inciso II, do sobredito artigo. Ali está estipulada, como forma de financiar as despesas necessárias a regularização ambiental, a “dedução da base de cálculo do imposto de renda do proprietário ou possuidor de imóvel rural, pessoa física ou jurídica, de parte dos gastos efetuados com a recomposição das Áreas de Preservação Permanente, de Reserva Legal e de uso restrito cujo desmatamento seja anterior a 22 de julho de 2008”. (BRASIL, 2012).

Por derradeiro, impende sublinhar a densidade normativa do § 2º, do artigo 41, provavelmente o dispositivo mais impactante nessa nova perspectiva tributária-ambiental do agronegócio. Nele, se prevê que o Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente poderá estipular “diferenciação tributária” para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos dispositivos da legislação florestal, ou que estejam em processo de cumpri-los.

Essa “diferenciação tributária” é a pedra filosofal para a mudança de paradigma no agronegócio, sobretudo na atividade rural dentro da porteira,

tornando-a sustentável, diversificada e produtiva. Todavia, ainda não se tem notícia de instituição, a nível federal, do sobredito “programa”, o qual, pelo visto, não saiu do papel após esses cinco anos desde a promulgação do Novo Código Florestal.

Ainda que seja uma legislação vanguardista se comparada com os demais países do mundo, falta-lhe concretização, principalmente, na conjugação da conscientização ambiental, otimização da produção rural e o “esverdeamento” do sistema tributário brasileiro. Em arremate, afirma Marcelo de Aguiar Coimbra com precisão:

No Estado Democrático de Direito a justiça fiscal também deve reinar no campo. A adequada e legítima tributação do agronegócio condiciona-se ao equilíbrio entre as interações, conexões e mesmo eventuais contradições e colisões da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente, autênticos fundamentos constitucionais da justiça fiscal. Em síntese, uma tributação justa do agronegócio, a partir de uma perspectiva constitucional, deve, em linhas gerais, favorecer o crescimento econômico, levar em consideração a potencialidade econômica dos contribuintes e conspirar a favor do equilíbrio ecológico e da melhoria da qualidade ambiental. (TÔRRES, et al., 2005, p. 179)

3 CONCLUSÃO

Ao se preocupar com as futuras gerações, o constituinte brasileiro alçou a proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado à categoria de direito fundamental do cidadão, positivando-o no texto constitucional no artigo 225. Mais do que isso, consagrou expressamente o princípio do desenvolvimento sustentável, no afã de conciliar o crescimento econômico, desenvolvimento social e proteção do ambiente.

Outros postulados como o poluidor-pagador e seus congêneres, trazidos implicitamente na Constituição, foram albergados pela legislação infraconstitucional, conferindo força normativa àquele direito fundamental. Esse “esverdeamento” do sistema jurídico alcançou também às normas tributárias, permitindo uma nova leitura ao princípio da capacidade contributiva, limitador do poder estatal de tributar em prol das manifestações de riqueza do contribuinte.

Além de proteger o meio ambiente e o contribuinte, a Carta Magna se preocupou também com o direito social à alimentação, como cerne do mínimo existencial e da vida digna. E, não há como falar de alimentos sem, antes, admitir a importância da atividade agrária para o abastecimento da população. A fim de garantir a oferta quantitativa e qualitativa de suprimentos, é que se destinou capítulo específico à Política Agrícola, a qual prevê, dentre seus objetivos, o combate ao latifúndio e o fortalecimento da agricultura, seja empresarial ou familiar. Todo esse arcabouço normativo foi sacramentado na função social da propriedade rural.

O tributo além do caráter fiscal, pode, ainda, carregar em si um objetivo que vá além da mera arrecadação, influenciando condutas do sujeito passivo. Dentre esses objetivos que a norma tributária pode transportar, surge recentemente o paradigma da socioambientalidade, a impulsionar a utilização de mecanismos tributários para alcançar resultados sociais e ecológicos sistematicamente sustentáveis. Tal desiderato não exige a criação de novas espécies tributárias, mas, sim, uma nova leitura de todo o sistema tributário brasileiro através da ótica da sustentabilidade ambiental. Surge, daí, o conceito de tributação ambientalmente orientada.

Montero divide os tributos ambientais em próprios e impróprios, sendo que aqueles deteriam função majoritariamente arrecadadora, que, todavia, em um ou

alguns dos seus caracteres se denota um aspecto ecológico. Já os segundos possuem um vínculo direto entre a sua estrutura normativa e o impacto ambiental causado pelo fato imponible, de modo que sua hipótese de incidência deverá induzir um comportamento positivo ou negativo do contribuinte.

Sob essa perspectiva, logo se nota que todas as cinco categorias tributárias possuem aptidão para serem utilizadas em prol do meio ambiente. Uns de forma própria, como as taxas ambientais e outros um pouco timidamente, de maneira imprópria, como os empréstimos compulsórios. Todavia, são os impostos os mais propícios para veicular a intenção socioambiental, sobretudo, por meio de benefícios fiscais, destacando-se, por exemplo, o IPTU-verde.

A tributação ambientalmente orientada também deve alcançar o campo, até porque é ali que se produzem alimentos, fibras e bioenergia para abastecer as cidades. Para se chegar a esses produtos, existe toda uma cadeia produtiva antes, dentro e depois da porteira, ao que se dá o nome de Agronegócio. A etapa central consiste na atividade rural, ou atividade agrária, exercida diretamente na terra, através da administração do processo agrobiológico e riscos correlatos.

Como toda atividade econômica, a agropecuária também deve contribuir para as finanças públicas, o que se dá mediante uma série de incidências tributárias sobre o patrimônio, a renda e produção. Dentre todos, o ITR e o ICMS que recai sobre a comercialização da produção rural foram analisados como instrumentos para a conscientização do produtor rural.

Embora o ITR já possua ínsita vocação para a questão ambiental, muito, ainda, pode ser explorado por meio deste instrumento. Apresentou-se quatro sugestões para otimizar ambientalmente esse tributo, a saber: a) compatibilização da legislação ambiental com a do ITR; b) aprimoramento do desenho normativo; c) coordenação dos cadastros dos imóveis e da fiscalização tributária; d) efetivar a municipalização do imposto.

Por sua vez, no que tange ao ICMS, torna-se defensável que a essencialidade do produto também possa estar relacionada ao seu grau de impacto ambiental, em qualquer das etapas para o seu oferecimento para o mercado consumidor. Um exemplo emblemático foi a criação do Programa de Recuperação de Pastagens Degradadas instituído pelo Estado do Mato Grosso do Sul, por meio do Decreto nº. 14.424/2016, com o objetivo de promover a recuperação de solos

em estado de degradação mediante benefícios fiscais ao produtor na hora em que vende a produção obtida na área recuperada.

Esse importante instrumento de tributação ambientalmente orientada está em perfeita consonância, com a Lei nº. 12.805/2013, que instituiu a Política Nacional de Integração Lavoura-Pecuária-Floresta a nível federal. Ainda em âmbito federal, não se pode olvidar as disposições da Lei nº. 12.651/2012, precisamente em seu artigo 41, ao prever a possibilidade de instituição do Programa de Apoio e Incentivo à Preservação e Recuperação do Meio Ambiente.

O programa poderá prever a “diferenciação tributária” para empresas que industrializem ou comercializem produtos originários de propriedades ou posses rurais que cumpram os padrões e limites estabelecidos nos dispositivos da legislação florestal, ou que estejam em processo de cumpri-los. Essa diferenciação é a pedra filosofal para a mudança de paradigma no agronegócio, sobretudo na atividade rural dentro da porteira, tornando-a sustentável, diversificada e produtiva. Todavia, ainda não se tem notícia de instituição, a nível federal, do sobredito “programa”, o qual, pelo visto, não saiu do papel após esses cinco anos desde a promulgação do Novo Código Florestal.

Enfim, a partir dessas premissas constitucionais, ambientais, tributárias e agrárias, conclui-se que a tributação ambientalmente orientada encerra o elo de conciliação entre a produção de alimentos saudáveis por meio da atividade rural e o estímulo extrafiscal a preservação do meio ambiente ecologicamente equilibrado, garantindo ambos às presentes e futuras gerações. Sem dúvida, a forma mais rápida e eficiente de conscientização ambiental do produtor rural.

REFERÊNCIAS

ALABRESE, M. TRENTINI. F. **Definição jurídica da atividade rural: uma árdua tarefa.** Disponível em: http://www.conjur.com.br/2017-mar-31/direito-agronegocio-definicao-juridica-atividade-agraria-ardua-tarefa#_ednref2 Acesso em: 27 maio 2017.

ALVES, R. **Cobrança pelo uso de água começa a valer na bacia do Rio Paranaíba.** Disponível em: http://www2.ana.gov.br/Paginas/imprensa/noticia.aspx?id_noticia=13183. Acesso em: 14 mar. 2017.

ANTUNES, P. B. **Direito ambiental.** 18. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.

ATALIBA, G.; CIARDINO, C. **Imposto de Renda – capacidade contributiva - aparência de riqueza – riqueza fictícia - "renda" escritural – intributabilidade de correções monetárias.** *Revistas de Direito Tributário*, v. 10, n. 38, out./dez. 1986.

APPY, B. **O impostos territorial rural como forma de induzir boas práticas ambientais.** IPAM: 2015.

ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócios.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BARROSO, L. A.; MIRANDA, A. G.; SOARES, M. L. Q. **O direito agrário na Constituição.** 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário.** 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

BOBBIO, N. **A era dos direitos.** Trad. Carlos Nelson Coutinho. Nova Edição. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BORGES, P. T. **Institutos básicos de direito agrário.** 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 1.995.

BORGES, E. C. (coord.) **Tributação no Agronegócio.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BURANELLO, R. **Manual do Direito do Agronegócio.** São Paulo: Saraiva, 2013.

CALLADO, A. A. C. (org.) **Agronegócio.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CANAL RURAL. **Projeto prevê maior taxaço de agrotóxicos.** Disponível em: <http://www.canalrural.com.br/noticias/agricultura/projeto-preve-maior-taxacao-para-agrotoxicos-66572>. Acesso em: 18 mar. 2017.

CASSETTARI, C. **Direito agrário.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CAVALCANTE, D. L. **Tributação ambiental: por uma remodelação ecológica dos tributos.** Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC v. 32.2, jul./dez. 2012.

CARVALHO, P. B. **Direito tributário: linguagem e método.** 6. Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

DENARI, Z. **O tributo a serviço a natureza.** Revista Tributária e de Finanças Públicas. vol. 36/2001, Jan - Fev/2001, DTR\2001\108.

DEON SETTE, MARLI T.; NOGUEIRA, JORGE M. **Relevância da Análise dos Aspectos Econômicos na Instituição de um Tributo Ambiental.** Revista de Direito Tributário - RDT nº 96 São Paulo - SP, Ed. Malheiros, 2007.

FIORILLO, C. A. P. **Curso de direito ambiental brasileiro.** 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____; FERREIRA, R. M. **Direito ambiental tributário.** 3. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GONÇALVES, A. I. Q.; CERESÉR, C. P. **Função ambiental da propriedade rural e dos contratos agrários.** São Paulo: Ed. Universitária de Direito, 2013.

HARGRAVE, J.; PAULSEN, Sandra. **Economia verde e desenvolvimento sustentável.** Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2747:catid=28&Itemid=23 Acesso em: 27 fev. 2017.

GRASSI NETO, R. **Segurança alimentar: da produção agrária à proteção do consumidor.** São Paulo: Saraiva, 2013.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário.** 31. Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, P. L. A. **Direito ambiental brasileiro.** 13. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MANIGLIA, E. **Atendimento da função social pelo imóvel rural.** in BARROSO, L. A.; MIRANDA, A. G.; SOARES, M. L. Q. **O direito agrário na Constituição.** 3. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

MILARÉ, É. **Direito do ambiente.** 8. Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

MONTERO, C. E. P. **Tributação ambiental.** São Paulo: Saraiva, 2014.

RIBAS, L. M. L. R.; CARVALHO, V. N. **O tributo como instrumento de tutela do meio ambiente.** Revista de Direito Ambiental vol. 54/2009, Abr - Jun / 2009 DTR\2009\709.

SEBASTIÃO, S. M. **Tributo ambiental**. 1. Ed. 6. Reimp. Curitiba: Juruá, 2011.

SECIMA. **Programa Produtor de Água assina seu primeiro contrato**. Disponível em: <http://www.secima.go.gov.br/post/ver/218577/programa-produtor-de-Agua-assina-seu-primeiro-contrato>. Acesso em 15 mar. 2017.

SOUZA, J. H. O. **Tributação e meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 2009.

SOUZA, J. J. M.; TEODOROVICZ, J. **Extrafiscalidade socioambiental**. Doutrinas Essenciais de Direito Ambiental, vol. 4, Mar / 2011, DTR\2010\291.

TÔRRES, H. T. (org.) **Direito tributário ambiental**. São Paulo: Malheiros, 2005.

TUPIASSU, L.; MENDES NETO, J. P. (org.) **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. 1. Ed. São Paulo: Forense. Belém: CESUPA, 2016.

USP. **PIB do Agronegócio brasileiro**. Disponível em: <http://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx> Acesso em: 27 fev. 2017.

VENTURA, G. **Direito do Agronegócio: as mudanças no ICMS com o PLP 54/2015 e o agronegócio**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-jun-09/direito-agronegocio-mudancas-icms-plp-542015-agronegocio> Acesso em: 12 jun. 2017.

YONG, L. H. B. **Atividade rural: aspectos contábeis e tributários**. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2011.